

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36399C

Inscrit le 10 juin 2015

Audience publique du 14 janvier 2016

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 13 mai 2015 (n° 33276a du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société ... s.à r.l., L-...,
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36399C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 juin 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 22 mai 2015, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 13 mai 2015, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré partiellement justifié le recours en réformation introduit par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. en faillite, ayant eu son siège social à L..., immatriculée auprès du RCS de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son curateur, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 mai 2013, référencée sous les n^{os} C 18330, C 18382 et C 18606 portant rejet des réclamations du curateur de la société introduites respectivement en dates des 4 février, 15 février et 30 avril 2013 et dirigées contre :

- les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;

- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2011, émis le 25 juillet 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2011, émis le 31 octobre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, émis le 14 novembre 2012 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;
- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012, émis le 30 janvier 2013 par le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse pour compte de la société ... S.à r.l., déposé au greffe de la Cour administrative le 10 juillet 2015 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG s.à r.l., avocat à la Cour, ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, et immatriculée auprès du RCS de Luxembourg sous le numéro B.174.248, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle 18-20, rue Edward Steichen, L-2540 Luxembourg ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 juillet 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2015 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG s.à r.l., sous la signature de Maître Jean-Pierre WINANDY, pour compte de la société ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL et Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 octobre 2015.

-

La société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *Société* », fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes portant sur les années d'imposition 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 15 mai 2012, ci-après désigné par le « *rapport* ».

Le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 4 émit le 25 juillet 2012 à l'égard de la Société pour chaque exercice fiscal concerné, à savoir les années 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010, respectivement les bulletins et les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *les bulletins IRC* »), respectivement les bulletins et les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal (ci-après « *les bulletins ICC* »), ainsi que le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2011 (ci-après le « *bulletin d'établissement* »). Par courrier du 30 avril 2013, le curateur de la Société adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation relative à ces bulletins d'impôt.

A défaut de déclaration d'impôt pour l'année 2011 déposée par la Société, le bureau d'imposition détermina les différentes bases d'imposition par voie de taxation d'office en vertu du § 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et émit en date du 31 octobre 2012 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune relatifs à l'année 2011. Par courrier du 31 janvier 2013, le curateur de la Société adressa au directeur une réclamation relative à tous ces bulletins d'impôt.

Finalement, des bulletins complémentaires de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009 à 2012 furent émis par le bureau d'imposition en dates respectivement des 14 novembre 2012 et 20 janvier 2013. Par courrier du 14 février 2013, le curateur de la Société adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation relative à ces bulletins d'impôt.

Par décision du 23 mai 2013, référencée sous les n^{os} C 18330, C 18382 et C 18606 du rôle, le directeur déclara les réclamations irrecevables pour autant que dirigées contre les bulletins IRC et les bulletins ICC, ainsi que le bulletin d'établissement, tous émis en date du 25 juillet 2012, et non fondées pour le surplus. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites en date du 4 février 2013, du 15 février 2013 et du 30 avril 2013 par Maître Fränk Rollinger et Maître Sonia de Sousa, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., actuellement en état de faillite, pour réclamer contre :

- les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*
- les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, les deux émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),*
- le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),*

- le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier de l'année 2011, émis en date du 25 juillet 2012 (requête entrée le 30 avril 2013),
- le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier de l'année 2011, émis en date du 31 octobre 2012 (requête entrée le 4 février 2013),
- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, émis en date du 14 novembre 2012 (requête entrée le 15 février 2013),
- le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012, émis en date du 30 janvier 2013 (requête entrée le 15 février 2013) ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les trois requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 18330, C 18382 et C 18606, ayant un objet connexe, il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi; que le fait de joindre les trois requêtes ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que la réclamante fait grief aux bureaux d'imposition (au bureau d'imposition ayant fixé l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune ainsi qu'au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires) d'avoir procédé à l'imposition de l'ensemble des revenus litigieux sur base d'une taxation d'office émanant d'un rapport sur la vérification des livres comptables de la réclamante, dressé par le Service de Révision de l'Administration des contributions directes ;

En ce qui concerne:

- *les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006*
- *les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010*
- *le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier de l'année 2011*

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

Considérant que les bulletins litigieux ont été émis le 25 juillet 2012 et notifiés le 30 juillet 2012 de sorte que le délai a expiré le 30 octobre 2012 ; que les réclamations, introduites en date du 4 février 2013 et du 30 avril 2013, sont donc tardives ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion; que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion

suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ;

Quant aux autres bulletins litigieux

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier de l'année 2011

Considérant que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation est établie séparément dans le chef de la réclamante en vertu du § 214 n° 1 AO ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier de l'année 2011 (§ 232 alinéa 2 AO) ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base du dit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

En ce qui concerne:

- *le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011*
- *le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011*
- *le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012*

Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 alinéa 1 AO ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise ; qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le § 208 alinéa 1 AO crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conformes aux règles énoncées au § 162 AO ;

Considérant que le rapport dressé par le Service de Révision décèle « que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO » alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2005 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises» tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé » ;

Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :

- *« le contribuable (i.e. la réclamante) tient un relevé appelé «LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des paiements en numéraire. L'inscription des recettes des paiements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*
- *«le « LIVRE DE CAISSE» comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*
- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des paiements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à 400.000,00 €, montant qui définit la remise maximale offerte par Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100 % pour les années 2005 à 2007, et de 96.8 % pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*
- *« le compte [64400000 RÉMUNÉRATION EXPLOITANT] et le compte [64600000 - COT. PERSONNEL EXPLOITANT] reprennent des paiements faits à l'associé Monsieur ... en tant que salaire, ainsi que les paiements de ses cotisations sociales privées. Bien que les paiements soient déduits en tant que frais de la société, le gérant, Monsieur ... a jugé utile de ne pas les déclarer auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements, et il n'a pas payé d'impôt sur ce salaire. Le réviseur a avisé le bureau de la retenue*

d'impôt sur les traitements et salaires compétent ainsi que le bureau d'imposition compétent. »

- *« la quasi-totalité des frais de déplacement et des frais de représentation déduits sont de caractère privé. En effet le comptable a glissé parmi les frais de déplacement de Monsieur ... (repas de midi d'une personne, repas le samedi et dimanche soir en France ...), ainsi que des voyages privés de lui-même et de membres de son entourage. »*
- *« en 2007 le contribuable fait acquisition de bouteilles de champagne de la Marque MIGNON-MIGNON. Une facture portant sur 300 bouteilles est établie au nom de la société ... 2 sàrl et n'est donc pas déductible. »*

Considérant que si le paragraphe 208 alinéa 1 AO instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, il n'en demeure pas moins que cette présomption ne saurait être invoquée en faveur d'une comptabilité non régulière ;

Considérant que suite à l'ensemble de ces constatations, c'est à bon droit que le réviseur a rejeté la comptabilité de la réclamante quant à la forme et quant au fond; que les bureaux d'imposition compétents pour les différentes impositions litigieuses se sont vus dans la nécessité de procéder aux impositions par voie de taxation, conformément au § 217 AO, les multiples irrégularités et inconvénients qui se sont présentés lors du contrôle menant nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par la réclamante frisent le détournement fiscal ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 août 2013, la Société introduisit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale portant rejet des réclamations introduites par son curateur.

Par jugement rendu le 15 octobre 2014, le tribunal administratif retint que la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 27 août 2013 et inscrite sous le n° 33276 du rôle ne suffisait pas aux exigences légales et déclara le recours en réformation tel qu'introduit irrecevable.

Par un arrêt du 5 mars 2015, inscrit sous le n° 35505C du rôle, la Cour administrative déclara, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 15 octobre 2014, le recours en réformation introduit par la Société le 27 août 2013 recevable et renvoya le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

Dans son jugement sur renvoi du 13 mai 2015, le tribunal administratif déclara le recours en réformation partiellement justifié. Dans le cadre du recours en réformation, il annula la décision directoriale du 23 mai 2013 concernant les bulletins IRC, les bulletins IRC et le bulletin d'établissement, tous émis le 25 juillet 2012, et renvoya l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés, pour le surplus, déclara le recours en réformation non justifié, partant en débouta la Société, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna chacune des parties à la moitié des frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 10 juin 2015, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 13 mai 2015.

L'Etat estime que le tribunal aurait à tort annulé la décision directoriale en ce qui concerne les bulletins IRC, les bulletins ICC et le bulletin de l'établissement et renvoyé l'affaire dans cette mesure devant le directeur. L'Etat reproche au tribunal une interprétation erronée de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après désigné par le « *règlement grand-ducal du 24 octobre 1978* », en se référant à la jurisprudence suivant laquelle la présomption établie par cette disposition impose au destinataire d'établir l'absence de notification dans le délai présumé et qu'en cas de contestation de la notification par le destinataire, il doit établir des circonstances qui rendent plausible ce défaut, tandis que l'administration, même si elle n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli. L'intimée ne ferait pourtant état d'aucune circonstance de nature à constituer un indice dans le sens que l'envoi contenant les bulletins litigieux ne l'aurait pas atteinte dans le délai de notification.

L'Etat expose ensuite qu'il serait de principe que tout bulletin d'impôt, y compris les bulletins litigieux, serait remis à la poste à la date d'émission figurant sur le bulletin d'impôt et que cette date ressortirait clairement des copies des bulletins litigieux par lui soumises en cause. En outre, en pratique, tous les bulletins établis par les bureaux d'imposition seraient imprimés et expédiés de manière centralisée par le Centre des technologies de l'information de l'Etat (CTIE) sur base d'un procédé automatisé et le dossier fiscal tenu auprès du bureau d'imposition ne contiendrait que la seule feuille d'établissement sur base de laquelle le bulletin serait imprimé au CTIE. L'Etat souligne que cette façon de procéder aurait été reconnue comme valable dans un arrêt de la Cour administrative du 14 mai 2013 (n° 31799C du rôle) qui imposerait au destinataire du bulletin la charge de produire le bulletin envoyé et son enveloppe d'envoi afin de permettre la vérification de la date effective de la remise à la poste et de mettre, le cas échéant, à néant la présomption de notification établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978. L'Etat souligne que l'intimée n'aurait jamais nié la réception des bulletins litigieux et qu'elle ne ferait état d'aucune circonstance qui indiquerait que les envois contenant les bulletins litigieux ne l'auraient pas atteinte dans le délai de notification, de manière à ne pas avoir inversé la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978.

L'intimée demande par contre la confirmation du jugement entrepris et estime qu'il incomberait à l'Etat de prouver la date de remise à la poste du bulletin et non pas la date de son émission. L'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 rattacherait la présomption de notification à la remise de l'envoi à la poste, de manière que la date de la remise à la poste constituerait le point de départ de cette présomption et qu'elle devrait être connue avec certitude afin de rendre ladite présomption applicable, la charge de la preuve afférente incombant à l'Etat. L'intimée estime que l'Etat ne saurait se prévaloir utilement de la pratique et du système automatisé d'impression des bulletins à défaut d'une présomption légalement établie en ce sens et qu'il reviendrait à l'Etat de prouver les faits allégués relatifs à la remise à la poste conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Le § 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

En vertu de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du § 211 (3) AO précité : « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d'une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d'assiette d'un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers*

responsable du paiement de l'impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d'impôt ou une base d'assiette entre plusieurs communes ».

Etant donné qu'il est constant en cause que la Société est un contribuable résident et que les bulletins litigieux ont fixé à son égard des cotes de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal, ainsi que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation, la notification desdits bulletins rentre dans le champ d'application de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et a partant pu être effectuée par la voie d'un courrier simple fermé à la poste.

L'article 2 du même règlement grand-ducal établit une présomption de notification dans les termes suivants :

« La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu ».

Les premiers juges ont interprété cette disposition en ce sens que la présomption de notification ne s'applique que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt, de manière qu'en cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et que la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie.

Si cette interprétation peut être retracée à partir du libellé de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, elle ne tient néanmoins pas compte des dispositions légales dans le cadre desquelles il s'insère.

En effet, le § 211 AO, en disposant dans sa première phrase que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen* », vise la « *Zustellung* » ou notification formelle comme mode à travers lequel les bulletins d'impôt sont à porter à la connaissance de leurs destinataires. Les différentes formes de notification formelle telles que définies au § 88 AO s'analysent en une « *remise entourée d'un certain formalisme* » (Fabienne Rosen : *La notification des bulletins d'impôt et des autres décisions de la procédure d'imposition en matière de contributions directes*, Bulletin du Cercle François Laurent 2001, II, p. 59), lequel est destiné à constituer une preuve de la réception de l'acte à notifier par son destinataire. La forme la plus simple de la notification formelle est celle de l'envoi d'un « *eingeschriebener Brief* », prévue par le § 88 (3) AO. L'originalité de l'alinéa (3) du § 88 par rapport à son alinéa (1) réside dans le fait que l'autorité compétente est seulement tenue de prouver la date à laquelle l'enveloppe contenant l'acte a été remise à la poste et qu'elle est dispensée de l'obligation de s'aménager une preuve concrète de la prise de connaissance effective de l'acte par son destinataire, cette preuve étant remplacée par une présomption *juris tantum* de réception au troisième jour après la remise à la poste. Il en découle que le paragraphe 88 (3) AO autorise les autorités y visées à procéder à une notification par voie de lettre recommandée simple, un avis de réception n'étant point requis au vu de la dispense de la preuve d'une réception effective par le destinataire, et que la seule preuve à charge de l'autorité est celle de la remise de l'acte à la poste sous forme de pli fermé expédié en tant que lettre recommandée.

Par voie de conséquence, si la deuxième phrase du § 211 AO autorise le pouvoir réglementaire à prévoir une forme simplifiée de notification par rapport à la forme la plus allégée de la « *Zustellung* », cette disposition doit être comprise en ce sens qu'elle permet de

réduire le formalisme par rapport à la seule preuve que l'administration doit se ménager au vœu du § 88 (3) AO, à savoir celle relative à la remise individuelle de l'envoi fermé contenant le bulletin à la poste.

Dans ces conditions, l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, en ce qu'il se fonde sur la deuxième phrase du § 211 AO, doit nécessairement être interprété en ce sens qu'il a pour finalité de dispenser l'administration de la charge de conserver une preuve de la remise à la poste individuelle de tout envoi contenant un bulletin alors même que c'est la date de la remise de l'envoi à la poste qui constitue le point de départ de la présomption de l'accomplissement de la notification. Dans ces conditions, ledit article doit être lu en ce sens qu'il valide l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du CTIE, telle que pratiquée d'après les explications du délégué du gouvernement, qui a été établie afin d'assurer que la date d'impression des bulletins corresponde à celle de la remise à la poste des envois les contenant, alors même que cette organisation ne permet à l'Etat ni de produire la preuve documentaire du respect sans faille de ladite organisation, ni de se ménager une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin. L'article 2 du règlement grand-ducal 24 octobre 1978 doit ainsi être compris en ce sens qu'il permet de présumer que la date d'impression d'un bulletin correspond à celle de la remise à la poste de son courrier d'envoi.

Il est partant conforme à ce système qu'un bulletin notifié au contribuable porte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste.

Cependant, la dispense en faveur de l'administration de la conservation d'une preuve formelle de la remise à la poste du courrier d'envoi d'un bulletin n'entraîne pas l'inexistence de toute preuve relative à la date d'envoi d'un tel courrier. En effet, une preuve de la date de la remise à la poste existe en ce que la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué.

Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Dès lors, au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 d'admettre la notification de bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du § 88 (3) AO, il y a lieu d'appliquer la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme la réception du bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire.

Or, en l'espèce, la Société ne nie pas la réception des bulletins IRC, des bulletins ICC et du bulletin d'établissement, tous émis le 25 juillet 2012, en tant que telle, mais se prévaut uniquement du défaut d'une preuve, par l'Etat, de la date de la remise effective à la poste des courriers d'envoi de ces bulletins.

Conformément aux principes ci-avant dégagés, il y a lieu de conclure que la Société est restée en défaut de produire les bulletins litigieux et les enveloppes d'envoi les ayant contenus, lesquelles pièces auraient permis de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications. D'un autre côté, l'Etat a versé en cause des copies réimprimées des bulletins adressés à la Société et renseignant la date d'émission du 25 juillet 2012. Par voie de conséquence, la Société n'a pas soumis en cause des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de manière que le directeur a valablement pu retenir la date présumée de notification du 30 juillet 2012 et conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois à la date du 30 octobre 2012, de sorte à avoir valablement déclaré tardives les réclamations introduites respectivement les 4 février et 30 avril 2013 contre les bulletins susvisés du 25 juillet 2012.

Il s'ensuit que c'est à tort que le tribunal a annulé, dans le cadre du recours en réformation, la décision directoriale du 23 mai 2013 en ce qui concerne les bulletins IRC, les bulletins ICC et le bulletin d'établissement et renvoyé l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés. Le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce sens que le recours de la Société est à rejeter comme étant non fondé dans cette mesure.

L'intimée relève appel incident du jugement du 13 mai 2015 en ce qu'il a rejeté son recours dirigé contre le volet de la décision directoriale déferée relatif au bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011, au bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, au bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011 et au bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2012. Elle rappelle les principes devant présider à la fixation des bases d'imposition par voie de taxation d'office en insistant sur le fait que la taxation d'office ne constituerait pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition, que le directeur serait, conformément au § 243 AO, légalement obligé de procéder à l'examen des nouvelles preuves fournies par un contribuable ayant fait l'objet d'une imposition par voie de taxation d'office à l'appui de sa réclamation et qu'il devrait appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition dans la mesure où il disposerait des mêmes droits et obligations que ce dernier en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation.

L'intimée considère ensuite que plusieurs volets des redressements contenus dans le rapport n'auraient pas fait l'objet d'une motivation convenable et prouveraient ainsi l'absence de fondement de ces mêmes redressements.

Ainsi, en premier lieu, dans la section 12 du rapport, le réviseur baserait son argumentation essentiellement sur des manipulations sur la caisse enregistreuse et notamment sur l'incohérence, selon lui, pour le mois de décembre 2012 entre le fait que 23% de la clientèle aurait réglé ses achats en espèces et celui que le ratio *cash* pour le mois en question serait uniquement de 5,46%. L'intimée critique que les explications fournies par la vendeuse quant aux montants réduits, justifiés par des échanges de bijoux et les paiements correspondants de la différence, seraient parfaitement valables mais auraient été écartées sans justification par le réviseur et que les éléments invoqués par le réviseur ne seraient pas cohérents, au motif qu'un client aurait tendance à payer en espèces avec les liquidités dont il dispose sur lui des petits montants et à utiliser des moyens de paiement électroniques pour des achats plus importants. L'intimée en déduit que l'argumentation du réviseur reviendrait à dire que les ventes payées *cash* devraient être équivalentes à celles réglées par paiements

électroniques et elle qualifie ce raisonnement d'absurde, la cohérence même des deux éléments résidant d'après elle simplement dans le fait que la clientèle dispose en général de montants *cash* peu importants et ferait usage de moyens de paiement électroniques pour de gros montants.

En deuxième lieu, l'intimée conteste le contenu de la section 12.1 du rapport relative à l'analyse de la marge sur engagé dans la mesure où le réviseur redresserait le bénéfice imposable sur base d'une marge purement théorique et, plus particulièrement, dans la mesure où le réviseur ferait application d'une marge de 100%, arrondie à 95% pour prendre en compte les éventuelles remises, pour 2005, 2006 et 2007, et de 96,08%, arrondie à 91,08%, pour 2008, 2009 et 2010. L'intimée fait valoir que l'une des argumentations du receveur consisterait à dire que cette marge serait réalisée sur une clientèle de passage qui payerait en espèces, mais que cette argumentation contredirait le raisonnement opéré dans la section 12 où le réviseur admettrait que 74% de la clientèle payerait par modes de paiement électroniques, que ces montants ne pourraient pas être modifiés et que seuls 26% des clients payeraient en *cash*. Dès lors et en considération du fait que les marges déclarées par l'intimée pour les années en litige seraient de 52,31% pour 2005, 55,72% pour 2006, 73,64% pour 2007, 80,25% pour 2008, 55,96% pour 2009 et 62,74% pour 2010, le réviseur aurait doublé la marge par application de sa marge théorique, alors même qu'il reconnaîtrait lui-même que la dissimulation de marges ne pourrait se faire que sur 26% de la clientèle, élément auquel il faudrait ajouter que les ventes réalisées en numéraire seraient minimales par rapport aux ventes faites par des moyens de paiement électroniques. L'intimée en déduit que les marges appliquées par le réviseur n'auraient aucune logique et qu'elles ne pourraient pas être considérées comme une valeur probable. Elle ajoute que le raisonnement du réviseur serait également basé sur une vente intégrale des stocks acquis, mais que cette hypothèse serait irréaliste en ce qu'il y aurait nécessairement des invendus dont l'écoulement ne pourrait en aucun cas se faire avec une marge telle que celle envisagée par l'administration dans le rapport.

Concernant les prix sur lesquels le rapport serait basé, l'intimée rappelle que les prix de vente indiqués par le producteur ... seraient des prix conseillés et non pas des prix imposés, de manière que le franchisé ne serait pas tenu de les respecter en toute occurrence. Or, les prix retenus dans le rapport seraient les prix de vente conseillés par le franchiseur ... et non pas les prix de vente effectivement appliqués par la franchisée, ce qui priverait les estimations effectuées par le réviseur de leur probabilité de réalité. L'intimée précise encore qu'elle aurait mis à la disposition de sa clientèle des cartes de fidélité qui réduiraient également sa marge bénéficiaire au vu des avantages accordés avec cette carte, mais que le réviseur aurait refusé d'admettre cet impact en arguant que l'essentiel du chiffre d'affaires aurait été réalisé avec des clients de passage, cette assertion se trouvant cependant ébranlée par le fait que les paiements électroniques auraient été essentiellement effectués avec le système de paiement électronique luxembourgeois BANCORMAT, ce qui prouverait que l'essentiel de la clientèle serait luxembourgeoise. Finalement, l'intimée précise qu'elle aurait effectué non pas seulement des ventes à des consommateurs finaux, mais également certaines ventes à des grossistes auxquelles elle aurait appliqué des marges inférieures à celles pratiquées en tant que vendeur final au consommateur, mais que le rapport n'opérerait aucune distinction entre les ventes à des consommateurs et celles à des grossistes dans la détermination de la marge théorique.

L'intimée conclut que les redressements opérés dans le rapport quant aux majorations de recettes ne seraient en aucun cas justifiés en ce que les marges appliquées par l'administration ne suivraient aucune logique et que les raisonnements dans le cadre du rapport seraient totalement incohérents.

Il convient de préciser liminairement que les moyens développés par l'intimée à l'appui de son appel incident ne portent pas sur les questions de la régularité ou non de sa comptabilité des exercices en cause et de celle en découlant de l'admissibilité d'une taxation d'office des revenus, mais qu'ils se situent au niveau subséquent de la validité des estimations des bases d'imposition effectuées par l'administration dans le cadre de la taxation d'office des revenus effectuée suite au rejet de la comptabilité de l'intimée et non autrement contesté par cette dernière dans le cadre de son appel incident.

Ensuite, force est à la Cour de constater que le rapport, suite au contrôle sur place effectué, n'a proposé des redressements, qui ont ensuite été entérinés par le bureau d'imposition compétent, que pour les années d'imposition 2005 à 2010, mais non pas pour l'année d'imposition 2011. Il se dégage plutôt du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2011 du 31 octobre 2012 que le bénéfice a été déterminé par voie de taxation d'office à défaut, par l'intimée, d'avoir soumis une déclaration d'impôt pour cet exercice. Il découle en plus du dossier fiscal qu'en vue de fixer le bénéfice imposable, le bureau d'imposition a pris comme valeur de référence le bénéfice imposable redressé de l'année 2010 à hauteur de 302.500 euros pour admettre du chef de l'année 2011 un bénéfice de référence de 300.000 euros majoré de 10% et fixer ainsi le bénéfice imposable à 330.000 euros. Il en découle que les arguments de l'appelante, qui tendent exclusivement à critiquer les conclusions du rapport relatif à des redressements concernant des exercices antérieurs sans pour autant apporter des précisions quant à son bénéfice effectif de l'année 2011, ne peuvent avoir, s'ils étaient à reconnaître comme fondés, une incidence que sur le bénéfice de référence découlant des impositions au titre des années antérieures, mais ne sont pas de nature à emporter une détermination autonome du bénéfice imposable au titre de l'année 2011.

Ces précisions étant faites, il convient d'examiner les reproches successifs élevés par l'intimée à l'encontre du contenu du rapport.

En ce qui concerne d'abord le *ratio* entre les paiements de clients effectués en liquide par rapport à ceux réalisés par paiements électroniques, l'affirmation de l'intimée suivant laquelle les clients tendraient à régler les petits montants en argent liquide et les montants plus importants par paiement électronique, de manière que le *ratio* entre les recettes en liquide et celles provenant de paiements électroniques serait inférieur à la proportion entre les nombres de paiements en espèces et ceux par voie électronique, est certes plausible et même logique. Néanmoins, le réviseur a également constaté lors de son contrôle des manipulations de la caisse enregistreuse en ce sens que les tickets originaux remis aux clients pour des paiements en espèces renseignent un montant supérieur à celui renseigné par les duplicata imprimés de la caisse enregistreuse, le rapport ayant indiqué pour certains jours choisis au hasard pour les besoins du contrôle des montants de tickets originaux individuels supérieurs au total des recettes en numéraire déclaré pour la journée correspondante. Le réviseur fait encore état d'une vérification de la comptabilité de l'intimée des années 2005 à 2008 par le service anti-fraudes de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines qui aurait également révélé des irrégularités de la caisse et des recettes non déclarées. Il a encore relevé que la vendeuse a elle-même admis que les mentions des tickets relatives à l'objet du paiement, une réparation ou un bijou, pouvaient ne pas correspondre à la réalité. Dans ces conditions, le réviseur a légitimement pu supposer qu'une partie des paiements en numéraire tels que déclarés a porté en réalité sur des montants supérieurs et ainsi admettre que la part des paiements en numéraire dans le chiffre d'affaires par rapport aux autres formes de paiement était plus importante que les 5,46% découlant de la situation déclarée par l'intimée.

Par rapport à l'argumentation de l'intimée tendant à contester la marge sur engagé retenue dans le rapport, la Cour constate que le réviseur n'a pas affirmé que la marge serait réalisée sur une clientèle de passage qui payerait en espèces, mais qu'il a retenu dans le rapport que « *la majeure partie de son chiffre d'affaires est réalisée sur une clientèle de passage* » sans viser un certain mode de paiement, cette remarque devant être mise en rapport avec celle immédiatement subséquente relative aux remises et périodes de soldes qui sont à prendre en compte. La Cour ne décèle dès lors pas de contradiction à ce niveau. Concernant le prétendu doublement de la marge par le réviseur alors même que la dissimulation de marge n'aurait pu se faire que sur 26% de la clientèle, il convient de relever, premièrement, que la marge théorique ne représente pas vraiment le double des marges déclarées, deuxièmement, que le réviseur a tenu compte des ventes à des distributeurs et des marges réduites sur des produits achetés auprès d'autres fournisseurs et, troisièmement, que le réviseur a précisé qu'il ne lui était pas possible de vérifier le nombre d'articles de la marque ... vendus avec une marge réduite en l'absence d'éléments retraçables à partir des tickets de caisse et des inventaires de l'intimée. Il y a lieu d'ajouter que l'intimée n'étaye pas autrement son argumentation relative aux invendus en stock en ne fournissant aucune donnée concrète sur les invendus annuels. Dans ces conditions, les arguments de l'intimée ne sont pas de nature à énerver les conclusions du réviseur, telles que transcrites dans le rapport, relatives aux marges sur engagé à mettre en compte.

Quant aux critiques de l'intimée relatives aux prix retenus dans le rapport, celle relative aux prix de vente conseillés se trouve contredite par les précisions du réviseur, dans ledit rapport, qu'il « *s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par ...* » et que « *sur les factures d'achat figurent toujours les prix de vente ...* ». La critique de l'intimée concernant les cartes de fidélité et leur incidence sur la marge bénéficiaire doit également être rejetée dans la mesure où le réviseur a réduit la marge théorique de 100% à 95% précisément pour tenir compte notamment de ces remises et où l'intimée ne fournit aucun élément concret sur l'importance des réductions auxquelles donnent droit ces cartes de fidélité et sur le nombre de cartes de fidélité en circulation et utilisées en magasin au cours de l'année 2011. De même, l'argument de l'intimée relatif aux ventes à des grossistes ne saurait prospérer, étant donné que le réviseur a appliqué la marge théorique seulement à l'engagé et aux ventes restantes après déduction des engagés et des chiffres d'affaires afférents à ces ventes.

Il découle de ces développements que les moyens de l'intimée ne sont pas de nature à énerver la validité des conclusions du rapport en ce qu'il a porté des redressements aux bénéfices déclarés de l'intimée au titre des années 2005 à 2010. En l'absence d'autres moyens développés par l'intimée à l'encontre du bénéfice imposable taxé d'office par le bureau d'imposition au titre de l'année 2011 par référence à ceux des années antérieures, il y a lieu de conclure que la détermination du revenu imposable au titre de l'année 2011 n'a pas été utilement remise en cause par l'intimée, de manière que les impositions fixées dans les bulletins prévisés du 31 octobre 2012 doivent être considérées comme valables. Par voie de conséquence, c'est à bon droit que le tribunal a rejeté ce volet du recours de l'intimée comme étant non fondé et l'appel incident de cette dernière est à rejeter.

Au vu de l'issue du litige au fond, le jugement entrepris encourt encore la réformation en ce sens que les dépens des deux instances sont à mettre à charge de l'intimée.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel principal du 10 juin 2015 en la forme,
au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 13 mai 2015, dit que la décision du directeur de l'administration des Contributions directes n'encourt pas l'annulation en ce qui concerne les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2005 et 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007, 2008, 2009 et 2010, les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005 et 2006, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007, 2008, 2009 et 2010 et le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier de l'année 2011, et rejette le recours en réformation de l'intimée comme étant non fondé dans cette mesure,

reçoit l'appel incident de l'intimée en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'intimée,
partant, confirme le jugement entrepris dans la mesure de l'objet de l'appel incident,
met les dépens des deux instances à charge de l'intimée.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 12 janvier 2016 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14 janvier 2016

Le Greffier de la Cour administrative